Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale

Risposta n. 92/2023

OGGETTO: ammortamento dei diritti di concessione – determinazione delle quote deducibili – art. 103, comma 2 TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A. (nel seguito, l'"Istante", la "Società" o anche "Alfa") è stata costituita nel mese di ... con l'obiettivo di realizzare una rete ...

Con l'istanza in oggetto, l'Istante rappresenta che il progetto di investimento della Società prevedeva inizialmente la copertura di oltre XX milioni di unità immobiliari, attraverso lo sviluppo ... sull'intero territorio nazionale, divisa tra:

- le c.d. aree a "successo di mercato" ("Cluster A e B" o "Aree Nere"), ovvero le aree in cui Alfa progetta e costruisce una rete ... di sua proprietà fino alla casa del cliente finale ...;

- le c.d. aree a "fallimento di mercato" ("Cluster C e D" o "Aree Bianche"), ovvero le aree in cui Alfa agisce in qualità di soggetto concessionario per la costruzione e gestione della rete ... che sarà di proprietà pubblica.

Dopo i primi cinque anni di operatività, caratterizzati dall'avvio della costruzione della rete nelle Aree Nere e nelle Aree Bianche nonché della fase di commercializzazione, nel mese di ... il Consiglio di Amministrazione di Alfa ha approvato il nuovo piano industriale per il periodo ..., in cui la Società ha confermato gli obiettivi di copertura sulle Aree Nere e nelle Aree Bianche, con attenzione sul completamento entro il .... di tutti gli interventi nei Comuni delle Aree Bianche.

Con particolare riferimento alle aree a fallimento di mercato, Alfa è risultata aggiudicataria di tre bandi di gara indetti da Beta S.p.A. (di seguito anche "Beta") - società attuatrice dei piani governativi inerenti ... - aventi a oggetto le attività di progettazione, realizzazione, gestione e manutenzione di ... in diverse regioni. L'operatività nelle "Aree Bianche" relative ai primi due bandi è stata avviata nel mese di ..., mentre per le regioni del terzo bando le attività sono state avviate nel secondo semestre del ... e, alla fine del ..., le unità immobiliari aperte alla commercializzazione a seguito del completamento dei lavori di costruzione della rete erano pari a XX milioni.

Il rapporto tra Alfa e Beta è regolato sulla base di appositi atti di concessione di durata ventennale, fino al ..., uno per ciascuno dei lotti di cui si compongono i tre bandi.

Nel bilancio di esercizio di Alfa, redatto in conformità ai principi contabili internazionali, le concessioni sono state contabilizzate secondo il documento interpretativo IFRIC 12, relativo ad "*Accordi per servizi in concessione"* da pubblico a privato.

Sulla base del predetto IFRIC 12, la rilevazione contabile della concessione prevede l'iscrizione nel bilancio della Società di:

· un'attività finanziaria per i corrispettivi da ricevere a fronte della realizzazione del..., avendo un diritto contrattuale incondizionato a ricevere l'importo di gara a fronte di quanto realizzato;

· un'attività immateriale, rappresentativa della concessione o diritto di utilizzo del..., per la differenza tra il corrispettivo sopra indicato ed il costo del...

I valori delle attività finanziarie ed immateriali relativi al rapporto di concessione vengono determinati periodicamente dalla Società seguendo i seguenti step:

· determinazione dell'avanzamento complessivo del valore del...;

· valutazione dell'importo riconoscibile da Beta rispetto al valore del..., rappresentativo quindi dell'attività finanziaria;

· rilevazione, per differenza tra i due valori sopra riportati, dell'immobilizzazione immateriale rappresentativa della concessione.

La successiva misurazione delle attività finanziarie e immateriali differisce per i seguenti effetti:

a) incremento nell'avanzamento del valore complessivo del... che determina l'adeguamento di entrambi i valori secondo gli step sopra evidenziati;

b) decremento dell'attività finanziaria per effetto dei pagamenti effettuati dal concedente;

c) decremento dell'attività immateriale per effetto del processo di ammortamento a seguito dell'inizio dello sfruttamento del relativo diritto di concessione.

Con riferimento ai movimenti di cui alla lettera c), l'IFRIC 12 prevede che l'ammortamento dell'attività immateriale iscritta a fronte dei diritti acquisiti nell'accordo di concessione deve essere regolato sulla base delle disposizioni dello IAS 38 *Attività immateriali*, secondo il quale il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere l'andamento in base al quale i benefici economici futuri dell'attività si suppone si riverseranno, ovvero utilizzando il metodo a quote costanti nel caso in cui tale andamento non possa essere determinato attendibilmente.

A tal proposito, l'Istante evidenzia che l'Organismo Italiano di Contabilità ("OIC"), nell' Applicazione n. 3 "*Accordi per servizi in concessione*", ha precisato che il criterio di ammortamento dovrebbe poggiare su presupposti legati ai benefici economici che derivano dallo sfruttamento dell'infrastruttura, quindi alla dinamica dei prezzi riconosciuti o alla modalità di utilizzo dell'opera.

Sulla base dei principi sopra esposti, pertanto, con riferimento alla rete ... di cui è concessionaria, la Società, considerato il periodo di sfruttamento della concessione, lo sviluppo del business e la modalità di rendicontazione periodica verso il concedente, ha valutato quale metodo di ammortamento più adatto quello a quote differenziate parametrate al numero di utenti attesi (in quanto espressivi dei benefici ottenibili mediante lo sfruttamento della rete).

In particolare, tali valori sono stati desunti dal Piano del periodo ... anziché dal PEF allegato alle Concessioni, poiché più aggiornati rispetto all'effettivo andamento della costruzione della rete e della relativa commercializzazione e poiché il Piano in questione riflette, inoltre, gli impatti negativi attesi dalla pandemia COVID 19 e dal mutato scenario macroeconomico.

Nello specifico, il procedimento di calcolo dell'ammortamento si articola come segue:

a) determinazione del valore complessivo del diritto di sfruttamento della rete (immobilizzazione immateriale) al termine della concessione. Tale valore è pari alla spesa capitale prevista per la costruzione della rete (c.d. *capital expenses* o *capex*), come stimata all'interno del Piano ..., al netto dei contributi erogati da Beta per la costruzione della rete. L'importo così ottenuto è pari a XX milioni;

b) determinazione del numero di utenti attesi, anch'essi desunti dalle previsioni contenute nel Piano ...;

c) determinazione della percentuale di utilizzo della rete, data dal rapporto tra ...;

d) calcolo della porzione di rete in concessione per la quale avviare il processo di ammortamento, ottenuta moltiplicando il valore della rete in concessione nelle Aree Bianche (come stimato al punto a)) per la percentuale di utilizzo della rete in un determinato anno (come stimata al punto c));

e) calcolo della quota di ammortamento, dividendo il valore delle porzioni di rete in concessione corrispondenti alle ... già attivate per il numero di anni di durata residua della concessione.

Il metodo di ammortamento sopra descritto implica l'avvio del processo di ammortamento in corrispondenza dell'inizio della fase di commercializzazione dei servizi sull'infrastruttura (o porzione identificata della stessa) ovvero a partire da quando Alfa ha iniziato ad erogare i servizi e riconoscere i relativi ricavi.

Le quote di ammortamento stimate col procedimento descritto saranno fisiologicamente aggiustate di anno in anno in base ai dati a consuntivo e, a tendere, saranno differenziate e di importo crescente, sino al momento di saturazione del numero di utenti, per poi stabilizzarsi.

In definitiva, sulla base di quanto sopra esposto, l'Istante evidenzia che, al termine dell'esercizio..., la porzione di rete per la quale risulta avviata la commercializzazione è stimabile in un importo di circa XX milioni di euro, di cui X milioni riferibili a ... attivate nel ... (cui corrisponde un ammortamento annuo di XX migliaia in XX anni) e XX milioni riferibili a ... attivate nel ... (cui corrisponde un ammortamento annuo di XX milioni in XX anni).

Il fondo ammortamento complessivo al termine del ... è pari a XX milioni di euro, corrispondenti a due quote di ammortamento relative alle ... attivate nel ... e una quota di ammortamento relativa alle ... attivate nel ...

Con riferimento alla fattispecie sopra descritta, l'Istante richiede:

1. di poter attribuire rilevanza fiscale, ai sensi dell'art. 103, comma 2, del TUIR, agli ammortamenti effettuati in bilancio. In particolare, l'Istante chiede di confermare se il predetto articolo, nella parte in cui prevede la deducibilità di quote di ammortamento dei diritti di concessione *"in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge"*, possa essere ritenuto precettivo di un vincolo di durata dell'ammortamento senza porre limitazioni in merito alla costanza o meno delle quote di ammortamento ("**Primo Quesito**");

2. in caso di risposta negativa al primo quesito, se sia possibile optare per l'applicazione dell'articolo 104, comma 4, del TUIR che, in relazione alle concessioni

afferenti la costruzione e l'esercizio di opere pubbliche, concede la facoltà di dedurre quote di ammortamento differenziate calcolate *"in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione"*. In particolare, l'Istante chiede di chiarire:

(a) se il criterio di ammortamento adottato in bilancio dalla Società, basato sul Piano del periodo ..., sia aderente al metodo di quantificazione delle quote di ammortamento differenziate previsto dal secondo periodo del comma 4 dell'articolo 104, che prevede il calcolo di quote di ammortamento *"in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione"*, e sia quindi consentito dedurre l'ammortamento del diritto di concessione in perfetta derivazione dal conto economico;

(b) in subordine, qualora la risposta al punto (a) sia negativa, se sia comunque consentita la deduzione delle quote di ammortamento differenziate stanziate a bilancio fino a concorrenza di quelle calcolate in rapporto proporzionale al PEF e nei limiti del costo effettivamente imputato a conto economico in ossequio al principio di previa imputazione di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR ("**Secondo Quesito"**).

3. in caso di risposta negativa a entrambi i precedenti quesiti e di conseguente obbligo di adozione del metodo di ammortamento a quote costanti, se le minori quote di ammortamento contabile imputate al conto economico nei primi anni delle concessioni rispetto alla maggiore quota (costante) di ammortamento fiscalmente deducibile, possa essere recuperata nell'anno di devoluzione dell'infrastruttura mediante variazione in diminuzione in dichiarazione ("**Terzo Quesito**").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al **Primo Quesito**, l'Istante ritiene possibile dare rilevanza fiscale agli ammortamenti effettuati in bilancio.

A parere dell'Istante, infatti, l'articolo 103, comma 2, del TUIR, nella parte in cui prevede che l'ammortamento dei diritti di concessione sia deducibile *"in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge",* pone un limite temporale per la deduzione delle quote di ammortamento ma non pone vincoli in ordine al *quantum* deducibile all'interno della finestra temporale di durata della concessione.

Di conseguenza, a parere dell'Istante, l'importo annuo dell'ammortamento può quindi anche essere variabile da un anno all'altro, purché rispondente al principio di sistematicità enunciato tanto dai principi contabili italiani, quanto dai principi contabili IAS / IFRS.

L'Istante ritiene che tale interpretazione sia sorretta:

- dal tenore letterale dell'articolo 103, comma 2, del TUIR, il quale non prevede espressamente uno specifico vincolo all'utilizzo del metodo a quote costanti;
- dall'abrogazione dell'articolo 13 del decreto del presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42 (ad opera dell'articolo 18, comma 4, del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247) che prescriveva, con formulazione inequivoca, l'obbligatorietà del metodo di ammortamento per "quote costanti" in relazione al costo dei diritti di cui al previgente articolo 68, comma 2, del TUIR (ora articolo 103, comma 2).

Inoltre, l'Istante osserva che tale interpretazione trova riscontro nella circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013, relativa all'ammortamento a quote decrescenti di diritti

pluriennali delle prestazioni sportive di un calciatore, soggetti alla disciplina dell'articolo 103, comma 2, TUIR, la quale dovrebbe superare, in quanto più recente, il differente orientamento espresso dall'Amministrazione nella Risoluzione n. 35/E del 13 febbraio 2003.

Ad avviso della Società, l'interpretazione proposta non è contraddetta dalla contestuale presenza dell'art. 104, comma 4, del TUIR, che consente di adottare il metodo di ammortamento a quote differenziate in alternativa a quello previsto dall'articolo 103, comma 2, del TUIR.

Infatti, l'esistenza di due norme alternative che definiscono criteri di ammortamento analoghi sarebbe frutto dell'evoluzione normativa e, in particolare, dell'abrogazione dell'articolo 13 del d.p.R. 42/1988 che, come visto, sino al 2005, imponeva il metodo di ammortamento a quote costanti per le attività immateriali rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 103, comma 2, TUIR.

Infine, l'Istante ritiene che la quantificazione dell'ammortamento in aderenza alle prescrizioni dello IAS 38, ispirate alla ripartizione del costo dell'asset in base a un criterio sistematico, valga di per sé a ritenere soddisfatto il principio di sistematicità dell'ammortamento.

In caso di parere sfavorevole alla soluzione proposta relativamente al primo quesito, la Società ritiene, in risposta al **Secondo Quesito**, che sia comunque possibile attribuire rilevanza all'ammortamento a quote differenziate effettuato in bilancio ricorrendo al metodo di ammortamento finanziario di cui all'articolo 104, comma 4, del TUIR, in quanto le concessioni in esame rientrano nel novero delle concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche.

La Società reputa, inoltre, che la modalità di determinazione dell'ammortamento fondata sui dati del Piano 2022-2031 sia coerente con la prescrizione relativa alla determinazione delle quote di ammortamento differenziate *"in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico-finanziario della concessione"* e consenta, quindi, la deduzione dell'ammortamento in perfetta derivazione dal conto economico.

In subordine, nel caso in cui il criterio di ammortamento adottato in bilancio non dovesse essere considerato aderente al metodo fiscalmente previsto dall'articolo 104, comma 4, del TUIR, la Società, anche sulla base di quanto chiarito dalla circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, ritiene possibile dedurre quote di ammortamento finanziario differenziate fino a concorrenza di quelle calcolate in rapporto proporzionale a quelle previste nei PEF e nei limiti del costo effettivamente imputato al conto economico, in ossequio al principio di previa imputazione di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR ("doppio binario civilistico-fiscale").

Infine, in caso di parere sfavorevole con riferimento ai precedenti quesiti, in risposta al **Terzo Quesito**, la Società, sulla base di quanto previsto dalla Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 50230 del 23 dicembre 1975, ritiene che le minori quote di ammortamento contabile imputate nel conto economico nei primi anni della concessione rispetto alla maggiore quota (costante) di ammortamento fiscalmente deducibile, possa essere recuperata nell'anno di devoluzione dell'infrastruttura mediante variazione in diminuzione in dichiarazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, occorre evidenziare che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi e qualificatori connessi ai quesiti rappresentati dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza, nel presupposto della veridicità e della correttezza della rappresentazione fornita. In particolare, esula dalla risposta tanto la corretta applicazione dei criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale delle poste in esame in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio in coerenza con i principi contabili di riferimento, quanto la corretta valutazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali indicati nell'istanza e nei vari allegati prodotti.

Gli effetti del presente parere, inoltre, non si estendono a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta da parte dell'istante. Sul punto, pertanto, resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, si osserva che l'art. 83 del TUIR prevede che, ai fini della determinazione della base imponibile IRES dei soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS/IFRS, assumono rilevanza fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili (principio della derivazione rafforzata).

Tuttavia, l'art. 1, comma 2, del decreto ministeriale del 1° aprile 2009, n. 48, precisa che ai soggetti IAS si applicano, comunque, le disposizioni del Capo II, Sezione I del TUIR che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto, la richiamata disposizione mantiene ferma l'applicazione anche ai soggetti IAS delle norme del TUIR che pongono limiti al riconoscimento fiscale degli ammortamenti.

L'art. 103, comma 2, del TUIR prevede che le quote di ammortamento dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio sono deducibili "*in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge*".

Al riguardo, si ritiene che, coerentemente con i chiarimenti contenuti nella circolare n. 37/E del 30 dicembre 2013, con il termine "*corrispondente*" non debba significare obbligatoriamente "per quote costanti". In tal senso, infatti, depone l'abrogazione dell'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42 (ad opera dell'articolo 18, comma 4, del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247), che prevedeva i criteri di determinazione della "quota costante" deducibile del costo dei diritti di cui al previgente articolo 68, comma 2, del TUIR (ora articolo 103, comma 2). Pertanto, il criterio di ammortamento a quote differenziate (crescenti o decrescenti) eventualmente adottato in bilancio assume rilevanza anche ai fini IRES, purché le quote di ammortamento imputate al conto economico siano ancorate a criteri oggettivi, in linea con la corretta applicazione dei principi di contabilizzazione, e sempre che il sistema delle quote crescenti o decrescenti:

1) sia utilizzato per l'intera categoria;

2) una volta adottato, non sia modificato, salvo il verificarsi di situazioni eccezionali.

La fattispecie oggetto dell'istanza è relativa alla deduzione delle quote di ammortamento delle concessioni relative alle c.d. "Aree a fallimento di mercato"

iscritte nel bilancio di Alfa in base all'IFRIC 12 - *Accordi per servizi in concessione* e ammortizzate sulla base dello IAS 38 - *Attività immateriali*, cui il documento interpretativo sopra citato fa rimando e in aderenza all'applicazione n. 3 "*Accordi per servizi in concessione"* dell'OIC.

In particolare, il sopra citato documento OIC, con riferimento alla modalità di determinazione dell'ammortamento degli accordi per servizi in concessione disciplinati dall'IFRIC 12, prevede, ai paragrafi 37-40, che l'ammortamento di tale *intangible* deve essere regolato sulla base delle disposizioni dello IAS 38, secondo cui il metodo di ammortamento deve riflettere l'andamento in base al quale i benefici economici futuri del bene si suppone siano consumati dall'entità e, solo se tale andamento non può essere determinato attendibilmente, deve essere utilizzato il metodo a quote costanti.

Nello specifico, lo IAS 38 prevede, per le attività immateriali con una vita utile definita, che possano essere utilizzate diverse tecniche di ammortamento, tra cui il metodo delle quote costanti, il metodo a quote decrescenti (*diminishing balance method*) e il metodo basato sulle unità prodotte (*unit of production method / revenue-based unit of production method*).

In ogni caso, precisa l'Applicazione n. 3 OIC, indipendentemente dai criteri di ammortamento in astratto utilizzabili, la scelta deve essere guidata dall'attesa modalità di assorbimento dei benefici economici futuri generati dall'attività immateriale e, pertanto, il criterio di ammortamento dovrebbe poggiare su presupposti legati ai benefici economici che derivano dallo sfruttamento dell'infrastruttura, quindi alla dinamica dei prezzi riconosciuti o alla modalità di utilizzo dell'opera.

In particolare, nella realtà economica di talune attività in concessione, l'applicazione di un metodo di ammortamento a quote costanti potrebbe risultare inappropriato e lo stesso dovrebbe, invece, essere commisurato ai benefici futuri attesi determinati sulla base delle disposizioni contrattuali, dando comunque la corretta informativa nelle note al bilancio.

In virtù di quanto sopra rappresentato, l'Istante, pertanto, ha effettuato in bilancio un calcolo dell'ammortamento con quote differenziate e, almeno inizialmente, crescenti, parametrate al numero di utenti attesi, in quanto espressivi dei benefici ottenibili mediante lo sfruttamento della rete, desumendo tali dati dal piano industriale del periodo ..., poiché più aggiornato rispetto al PEF allegato alle concessioni.

Per le ragioni sopra esposte, si ritiene che Alfa possa attribuire rilevanza fiscale, ai sensi dell'art. 103, comma 2, del TUIR, agli ammortamenti delle concessioni relative alle c.d. "Aree a fallimento di mercato" effettuati in bilancio, purché il sistema di calcolo degli ammortamenti sia coerente con le previsioni dei principi contabili utilizzati, sia utilizzato con riferimento a tutte le concessioni relative alle "Aree a fallimento di mercato" e non sia modificato, salvo situazioni eccezionali (Primo Quesito).

Gli ulteriori quesiti proposti dall'Istante, infine, si intendono assorbiti dal parere favorevole emesso in relazione al primo quesito.

IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)